

Mandanten-Alert “BREXIT”

Die deutsche Steuerwelt nach dem BREXIT

UPDATE



Contents

A.	Problematik des EU-Austritts Großbritanniens	3
B.	Auswirkungen des BREXIT auf die Anwendung des EU-Rechts	4
1.	Auswirkungen auf die Anwendung des EU-Primärrechts	4
2.	Auswirkungen auf die Anwendung des EU-Sekundärrechts	4
C.	Die steuerlichen Folgen des BREXIT für Deutschland	4
1.	Ertragsteuerliche Auswirkungen auf	4
1.1.	Dividenden, Zins- und Lizenzzahlungen	4
1.2.	Umwandlungen	5
1.3.	Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betrieben und Gesellschaften	6
1.4.	Die Hinzurechnungsbesteuerung	8
1.5.	Verlustnutzung	9
1.6.	Natürliche Personen	9
2.	Auswirkungen auf die Erbschaftsteuer	12
3.	Auswirkungen auf die Gewerbesteuer	13
4.	Auswirkungen auf die Grunderwerbsteuer	13
5.	Auswirkungen auf die Umsatzsteuer	14
6.	Auswirkungen auf Zölle	15
D.	Fazit und Handlungsempfehlung	15

A. Problematik des EU-Austritts Großbritanniens

Nachdem das Vereinigte Königreich Großbritannien und Nordirland (im Weiteren: Großbritannien) nach zähem Ringen gemäß dem „Abkommen über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft“ (Abl. L/29 v. 31. Januar 2020) mit Ablauf des 31. Januar 2020 die EU endgültig verlassen hat, befinden sich die EU-Staaten noch bis Ende 2020 in einer Übergangsphase. In dieser ist trotz des BREXIT das Unionsrecht in Bezug auf Großbritannien weiterhin anzuwenden. Aus zwischenstaatlicher Sicht findet daher der BREXIT de facto erst Ende 2020 statt.

Für die Zeit danach ist Großbritannien – vorbehaltlich anderweitiger bis dahin getroffener Vereinbarungen – im Verhältnis zu den verbleibenden EU-Mitgliedstaaten als sogenannter Drittstaat anzusehen. Dies hat weitreichende rechtliche Folgen. Steuerrechtlich kann es allein dadurch, dass Großbritannien ab dem 1. Januar 2021 ein Drittstaat ist, zu einer veränderten steuerlichen Beurteilung grenzüberschreitender Sachverhalte kommen. Dadurch besteht die Gefahr, dass eine Besteuerung ausgelöst wird bzw. es zu einer steuerlichen Schlechterstellung im Vergleich zum Status quo ante kommt, ohne dass der Steuerpflichtige dazu irgendeine Handlung vollzogen haben muss. Mögliche Folgen können sein, dass in der Vergangenheit im Vertrauen auf die EU-Mitgliedschaft Großbritanniens Konstruktionen, die steuerlich geprüft und umgesetzt wurden, nun mit Ablauf des Jahres 2020 entgegen der Planung negative steuerliche Auswirkungen haben.

Zum Schutz des Vertrauens der Steuerpflichtigen hat der deutsche Gesetzgeber das „Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union“ (Brexit-Steuerbegleitgesetz – Brexit-StBG – BGBl. 2019 I 357) erlassen, welches am 29. März 2019 in Kraft getreten ist. Hierdurch wurde auch für die Zeit nach Ablauf der Übergangsphase geregelt, dass Großbritannien für bestimmte grenzüberschreitende steuerliche Fälle vom deutschen Fiskus weiterhin wie ein EU-Mitgliedstaat behandelt wird. So wird verhindert, dass steuerliche Nachteile allein dadurch entstehen, dass aufgrund des zeitlichen Ablaufs des Jahres 2020 Großbritannien als Drittstaat gilt.

Aufgrund dieser neuen Entwicklungen wurde der Mandanten-Alert „BREXIT“ (aus November 2018) entsprechend angepasst.

B. Auswirkungen des BREXIT auf die Anwendung des EU-Rechts

1. Auswirkungen auf die Anwendung des EU-Primärrechts

Auswirkungen gibt es zunächst auf Ebene des sog. EU-Primärrechts. Dieses schützt unmittelbar die Grundfreiheiten der EU-Bürger, also die Kapitalverkehrsfreiheit, die Dienstleistungsfreiheit, den freien Warenverkehr und die Personenfreiheit in Form der Niederlassungsfreiheit und der Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Da ab dem Jahre 2021 Großbritannien den Status eines Drittlands erhält, wird sich ab dann der unmittelbare Grundfreiheitsschutz nur noch auf die Kapitalverkehrsfreiheit beschränken. Sie ist die einzige Grundfreiheit, die auch im Verhältnis zu Drittstaaten Anwendung findet.

2. Auswirkungen auf die Anwendung des EU-Sekundärrechts

Auswirkungen wird es auch auf die Anwendung des Sekundärrechts geben. Das Sekundärrecht umfasst unter anderem Verordnungen und europäische Richtlinien, deren Anwendung grundsätzlich auf die EU beschränkt ist. Betroffen sind z. B. die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Fusionsrichtlinie, die Amtshilfe- und die Beitreibungsrichtlinie. Dies ist besonders interessant in Bezug auf künftige Richtlinien zur Bekämpfung von Steuervermeidungsgestaltungen. Mit dem BREXIT entfällt die Bindung Großbritanniens an das EU-Sekundärrecht.

C. Die steuerlichen Folgen des BREXIT für Deutschland

Aus steuerlicher Sicht ist der entscheidende Punkt, dass Großbritannien nach der Übergangsphase – sofern bis dahin keine entsprechenden Regelungen getroffen werden – in den Status eines Drittlandes fällt. Die nachfolgenden Ausführungen skizzieren die sich daraus ergebenden erheblichen steuerlichen Folgen für Deutschland. Die Regelungen des Brexit-Steuerbegleitgesetzes zur Abfederung dieser Auswirkungen werden dabei berücksichtigt.

1. Ertragsteuerliche Auswirkungen auf...

1.1. Dividenden, Zins- und Lizenzzahlungen

Mutter-Tochter-Richtlinie

Die Mutter-Tochter-Richtlinie dient der Vermeidung von steuerlichen Mehrbelastungen in internationalen Konzernen innerhalb der EU. Sie regelt, dass der Sitzstaat der Tochterkapitalgesellschaft keine Quellensteuer auf Dividendenzahlungen erheben darf und der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft die empfangenen Dividenden freistellt.

In Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie können britische bzw. deutsche Tochter-Kapitalgesellschaften bei einer Mindestbeteiligung von 10 % Ausschüttungen an ihre deutschen bzw. britischen Muttergesellschaften ohne den Einbehalt von Quellensteuern vornehmen.

Mit dem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU entfällt die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie und damit die vollständige Quellensteuerbefreiung. Nach dem derzeit geltenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien fallen Dividenden aus Schachtelbeteiligungen (unmittelbare Beteiligung zu mindestens 10 %) an die britische Muttergesellschaft auf einen Quellensteuersatz von 5 % zurück. Bei der britischen Muttergesellschaft wird diese Steuer angerechnet. Die umgekehrte Ausschüttung einer britischen Tochtergesellschaft an ihre deutsche schachtelbeteiligte Mutter darf in Großbritannien nach dem Doppelbesteuerungsabkommen ebenfalls höchstens zu 5 % besteuert werden. In Deutschland sind diese Einkünfte bei der deutschen Muttergesellschaft freizustellen.

Zins- und Lizenzrichtlinie

Bei einer Mindestbeteiligung von 25 % beträgt der Quellensteuersatz auf Zins- und Lizenzzahlungen innerhalb der EU aufgrund der Zins- und Lizenzrichtlinie 0 %. Auf der Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens mit Großbritannien wird auf Zins- und Lizenzzahlungen keine Quellensteuer erhoben. Insoweit hat der BREXIT hier also keine Auswirkungen.

1.2. Umwandlungen

Fusionsrichtlinie

Grenzüberschreitende Umwandlungen führen grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung und zu einer steuerwirksamen Aufdeckung der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven. Ziel der Fusionsrichtlinie ist die Vermeidung der Aufdeckung der stillen Reserven und somit die Steuerneutralität von Umwandlungsvorgängen innerhalb der EU.

Mit dem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU und der Qualifizierung als Drittland wären Umstrukturierungen nicht mehr durch die Fusionsrichtlinie geschützt und somit nicht mehr steuerneutral möglich. Stattdessen würden sie zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und zu einer Sofortversteuerung führen. Aufgrund des Brexit-Steuerbegleitgesetzes wurde § 1 Abs. 2 UmwStG so geändert, dass i. V. m. § 122m UmwG eine steuerneutrale Verschmelzung einer britischen Kapitalgesellschaft auf eine deutsche Gesellschaft für eine gewisse Zeit weiterhin möglich ist. Dazu muss der Verschmelzungsvertrag vor dem 1. Januar 2021 notariell beurkundet worden sein und die Verschmelzung unverzüglich, spätestens aber zwei Jahre danach zur Registereintragung angemeldet werden.

Einbringungsgewinne

Neben den zukünftigen Umwandlungen können auch bereits durchgeführte Umstrukturierungsvorgänge vom BREXIT betroffen sein. So sind beispielsweise die

steuerneutrale Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder der steuerneutrale Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft von bestimmten Voraussetzungen im Anschluss an die erfolgte Umstrukturierung abhängig. Erfolgt innerhalb von sieben Jahren eine Veräußerung der sog. steuerverstrickten Anteile, so kommt es zeitanteilig zu einer rückwirkenden Besteuerung. Diesem schädlichen Anteilsverkauf ist u. a. der Wegfall der Ansässigkeit des Anteilseigners (Einbringender) innerhalb der EU gleichgestellt.

Nach dem Brexit-Steuerbegleitgesetz ist der Austritt Großbritanniens aus der EU hierbei nicht als schädliches Ereignis anzusehen. Aufgrund des neuen § 22 Abs. 8 UmwStG kommt es nicht schon allein aufgrund des BREXIT zu einer rückwirkenden Versteuerung eines Einbringungsgewinns. Dies gilt ausschließlich für Einbringungsvorgänge, die zeitlich vor dem 1. Januar 2021 erfolgten.

1.3. Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betrieben und Gesellschaften

Entstrickungsbesteuerung gemäß § 4 Abs. 1 i. V. m. § 4g EStG und § 12 Abs. 1 KStG

Überführt ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger (natürliche Person oder Kapitalgesellschaft) ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens einer inländischen Betriebsstätte in eine ausländische Betriebsstätte, so fingiert § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG eine Entnahme unter Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven. Erfolgt die Überführung jedoch in einen EU-Staat, so kann in Höhe der stillen Reserven gemäß § 4g EStG ein aufwandswirksamer Ausgleichsposten gebildet werden, der in den folgenden fünf Jahren aufzulösen ist.

Erfolgt nach dem 31. Dezember 2020 die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine britische Betriebsstätte und somit ins Drittland, so führt dies zu einer Sofortversteuerung der stillen Reserven.

Wurde hingegen bereits zuvor ein Wirtschaftsgut in eine britische Betriebsstätte überführt und ein Ausgleichsposten gebildet, verhindert das Brexit-Steuerbegleitgesetz durch den neuen § 4g Abs. 6 EStG, dass allein aufgrund des Ausscheidens Großbritanniens aus der EU dieser Ausgleichsposten sofort vollumfänglich aufzulösen ist. Vielmehr erfolgt dessen Auflösung weiterhin über fünf Jahre.

Sitzverlegung einer (britischen) Kapitalgesellschaft gemäß § 12 Abs. 3, 4 KStG

Verlegt eine Körperschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU- oder EWR-Staat aus, so gilt diese als aufgelöst. Es kommt zu einer Zwangsrealisierung der stillen Reserven, die im Rahmen der Liquidationsschlussbesteuerung zu versteuern sind.

Das Brexit-Steuerbegleitgesetz verdeutlicht im neuen § 12 Abs. 3 Satz 4 KStG, dass für eine britische Kapitalgesellschaft der BREXIT allein keine Auflösungsfiktion mit der damit einhergehenden Liquidationsschlussbesteuerung auslöst. Erst die Sitzverlegung in einen anderen Drittstaat bei gleichzeitigem Ausscheiden aus der Steuerpflicht Großbritanniens ist schädlich.

Gleichzeitig wird mit dem neuen § 12 Abs. 4 KStG sichergestellt, dass das Betriebsvermögen einer Körperschaft mit Sitz in Großbritannien und mit Geschäftsleitung in Deutschland nach dem BREXIT für steuerliche Zwecke dieser Gesellschaft zugeordnet bleibt, auch wenn sie nach dem BREXIT rechtlich als OHG oder GbR behandelt wird (steuerrechtlich wird eine Limited dahingegen aufgrund des Typenvergleichs weiterhin als Körperschaftssteuersubjekt behandelt). Es kommt also nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.

Damit wird der Status quo für britische Kapitalgesellschaften beibehalten.

Verzinsung der Ratenzahlung bei ausbleibender Reinvestition in der EU

Erfolgt nach Veräußerung bestimmter Anlagegüter eine Reinvestition in der EU, so kann die Steuer auf den Gewinn gem. § 6b Abs. 2a EStG zinslos in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden.

Das Brexit-Steuerbegleitgesetz bestimmt durch den neuen § 6b Abs. 2a Satz 7 EStG, dass in Fällen einer Reinvestition in Großbritannien eine Verzinsung dann verhindert wird, wenn der Antrag auf Ratenzahlung vor dem 1. Januar 2021 gestellt worden ist.

Grenzüberschreitende Betriebsverlegung

Bei der Verlegung eines Gewerbebetriebs ins Ausland scheidet dieser aus dem inländischen Besteuerungsregime aus. Der Vorgang gilt als steuerpflichtige Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3a EStG und unterliegt der Sofortbesteuerung. Erfolgt die Betriebsverlegung in einen EU-/EWR-Staat, so kann gemäß § 36 Abs. 5 EStG die auf den Aufgabegewinn entstandene Steuer auf Antrag in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden.

Erfolgt nach dem 31. Dezember 2020 eine Betriebsverlegung nach Großbritannien, so kann die Zahlung der entstandenen Steuer nicht mehr über einen Zeitraum von fünf Jahren gestreckt werden. Die auf den Aufgabegewinn angefallene Steuer ist sofort fällig.

Erfolgte die Betriebsverlegung in den letzten fünf Jahren vor dem 31. Dezember 2020, so besteht die Gefahr, dass die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats fällig wird.

Bemerkenswert ist, dass hierzu keine abfedernde Regelung im Brexit-Steuerbegleitgesetz getroffen wurde. Denn bezüglich der Verlegung einzelner Wirtschaftsgüter wurde durch § 4g Abs. 6 EStG geregelt, dass es durch den BREXIT nicht zur sofortigen Besteuerung kommt, sondern der Ausgleichsposten weiter über fünf Jahre aufzulösen ist. Dass bei der kompletten Verlegung sämtlicher Wirtschaftsgüter im Rahmen der Betriebsverlegung nicht eine ähnliche Regelung eingreift, sondern es zur Sofortbesteuerung kommt, ist unseres Erachtens nicht stimmig.

Zu beachten ist, dass das Bundesfinanzministerium kürzlich einen Referentenentwurf zur Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie veröffentlicht hat, in welchem §§ 4g und

36 Abs. 5 EStG geändert werden. Näheres hierzu ist unserem Artikel „Anti-Steuer-
vermeidungsrichtlinie“ vom 15. Januar 2020 zu entnehmen.

Sitzerfordernis einer Organgesellschaft

Eine Organshaft besteht aus dem Organträger und der Organgesellschaft. Beide
zusammen bilden den sog. Organkreis. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 17
Abs. 1 KStG kann eine Organgesellschaft nur eine Kapitalgesellschaft mit Ge-
schäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU-/EWR-Staat sein. Nach dem BREXIT
ist die Anerkennung bestehender Organschaften gefährdet, wenn die Organgesell-
schaft ihren Sitz in Großbritannien und somit im Drittland hat. Eine Regelung, die
diese Folge vermeidet, ist im Brexit-Steuerbegleitgesetz nicht enthalten.

Für den Organträger besteht dieses Problem nicht, da für diesen keine räumlichen
Vorgaben an dessen Ansässigkeit bestehen.

1.4. Die Hinzurechnungsbesteuerung

Substanznachweis bei EU-/EWR-Gesellschaften

Gemäß § 8 AStG erfolgt eine Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland, wenn
passive Einkünfte durch eine von inländischen Gesellschaftern beherrschte ausländische
Kapitalgesellschaft erzielt werden und diese einer niedrigen Besteuerung
(Ertragsteuerbelastung unter 25 %) unterliegen.

Hat die inlandsbeherrschte, niedrigbesteuerte ausländische Kapitalgesellschaft ihr
Sitz oder ihre Geschäftsleitung in der EU bzw. im EWR, geht sie in diesem
Staat einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nach und leistet der ausländische
Staat Amtshilfe (sog. Substanznachweis), so unterbleibt die Hinzurechnungsbesteu-
erung.

Der Körperschaftsteuersatz beträgt in Großbritannien derzeit 20 % und würde die
Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung eröffnen. Mit der Beendigung der EU-
Mitgliedschaft Großbritanniens und dem Rückfall in den Status eines Drittlandes
entfällt die Möglichkeit des Substanznachweises, sodass passive Einkünfte aus
Großbritannien ab dann der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.

Die Voraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung könnten demnächst schnel-
ler vorliegen. Im Referentenentwurf zur Anti-Steuervermeidungs-Richtlinie wurde
insbesondere der Begriff der „Inländer-Beherrschung“ verschärfend aufgegeben.
Näheres hierzu ist unserem Artikel „Anti-Steuervermeidungsrichtlinie“ vom 15. Ja-
nuar 2020 zu entnehmen.

Ausländische Familienstiftungen

Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung, die ihren Sitz und Geschäftsleitung
im Ausland haben, werden dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. dessen
Angehörigen/Abkömmlingen entsprechend seinem Anteil zugerechnet und in
Deutschland besteuert. Bei Familienstiftungen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren

Sitz in der EU oder EWR haben, muss zur Vermeidung der Zurechnungsbesteuerung nachgewiesen werden, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der Stifter bzw. dessen Angehörigen/Abkömmlingen rechtlich und tatsächlich entzogen ist und der Informationsaustausch auf Basis der Amtshilferichtlinie oder einer vergleichbaren Vereinbarung sichergestellt ist. Mit dem BREXIT entfällt diese Nachweismöglichkeit.

1.5. Verlustnutzung

Für bestimmte Verluste gilt gemäß § 2a EStG ein eingeschränktes Verlustausgleichsverbot mit einem eigenen Verlustvortrag für bestimmte ausländische Verluste. Diese ausländischen negativen Einkünfte dürfen nur mit Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden. § 2a EStG erfasst nur negative Einkünfte aus Drittstaaten und gilt somit nicht für negative Einkünfte aus EU- bzw. EWR-Staaten. Betroffen sind somit beispielsweise Verluste aus einer im Drittland belegenen gewerblichen Betriebsstätte.

Von der Anwendung des § 2a EStG ausgenommen sind negative Einkünfte aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte im Drittland. Hierzu zählen z. B. die Herstellung und Lieferung von Waren – außer Waffen – und die Bewirkung gewerblicher Dienstleistungen. Das eingeschränkte Verlustausgleichsverbot gilt hier nicht.

Mit dem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU findet das Verlustausgleichsverbot des § 2a EStG auf bestimmte aus Großbritannien stammende Verluste Anwendung.

1.6. Natürliche Personen

Realsplitting und Zusammenveranlagung gemäß § 1a EStG bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG

Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staates, die aufgrund eines Wohnsitzes oder ihres gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind oder die nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, können Unterhaltsleistungen an den geschiedenen, nicht in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten nach § 1a EStG als Sonderausgaben geltend machen, wenn dieser seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat hat.

Nach der Regelung des § 1 Abs. 3 EStG werden auf Antrag natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erzielen. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen.

Nach dem BREXIT entfällt die Vergünstigung des § 1a EStG. Der Antrag auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG kann auch nach dem BREXIT weiterhin gestellt werden.

Zusammenveranlagung

Ist ein britischer Staatsangehöriger in Deutschland aufgrund eines Wohnsitzes oder seines gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln, so kann dieser gem. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG auf Antrag in Deutschland die Zusammenveranlagung mit seinem nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland wählen.

Mit dem BREXIT entfällt die Möglichkeit der Zusammenveranlagung ausschließlich britischer Staatsbürger, sofern nicht beide Ehegatten in Deutschland unbeschränkt gemäß § 1 Abs. 1 EStG einkommensteuerpflichtig sind.

Altersvorsorge

Das Brexit-Steuerbegleitgesetz enthält Regelungen zum Bestandsschutz bei Riesen-Förderungen.

So werden nach den Änderungen in § 92a Abs. 1 Satz 5 EStG bezüglich des Altersvorsorge-Eigenheimbetrags Altfälle insoweit geschützt, als dass eine in Großbritannien gelegene Wohnung auch nach dem BREXIT nicht als schädliche Verwendung gilt.

Der neue § 95 Abs. 1 Satz 2 EStG regelt, dass es nicht schädlich ist, wenn sich der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Zulageberechtigten in Großbritannien befindet. Die gewährten Altersvorsorgezulagen und ggf. Steuerermäßigungen sind nicht zurückzuzahlen. Voraussetzung ist, dass bereits vor dem Brexit-Referendum am 23. Juni 2016 der Vertrag abgeschlossen wurde sowie der ununterbrochene Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthalt sich seit dem 22. Juni 2016 in Großbritannien befindet.

Auch für die Übertragung von Todes wegen wird im Brexit-Steuerbegleitgesetz Bestandsschutz gewährt. So ist nach den geänderten § 3 Nr. 55c Satz 2 Buchstabe c EStG und § 93 Abs. 1 Satz 4 Buchstabe c EStG die Kapitalübertragung des geförderten Altersvorsorgevermögens weiterhin steuerfrei und förderunschädlich auf den überlebenden Ehegatten mit Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Großbritannien möglich. In ähnlicher Weise ist auf Grund des geänderten § 92a Abs. 2a Satz 5 Nr. 2 EStG auch weiterhin der Übergang des Wohnförderkontos auf den überlebenden Ehegatten mit Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Großbritannien möglich. Voraussetzung ist unter anderem, dass der Vertrag jeweils bereits vor dem Brexit-Referendum am 23. Juni 2016 abgeschlossen worden war und der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt der Ehegatten sich auch schon vor dem 1. Januar 2021 in Großbritannien befunden hat.

Schulgeld, Spenden und Mitgliedsbeiträge

Auswirkungen gibt es auch bei der Abzugsfähigkeit von Schulgeld, Spenden und Mitgliedsbeiträgen. Derartige Zahlungen können nach dem BREXIT nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt werden, da beide Vorschriften die Ansässigkeit des Empfängers in einem EU- bzw. EWR-Staat erfordern.

Künstler- und Aufsichtsratsvergütungen

Bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, bei Einkünften aus deren inländischer Verwertung und bei Einkünften, die Mitgliedern des Aufsichtsrats gewährt werden, kann der Schuldner der Vergütung (der einen Steuerabzug für Rechnung des beschränkt Steuerpflichtigen vorzunehmen hat) gem. § 50a EStG von diesen Einnahmen Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen.

Voraussetzung für den Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug ist u. a., dass der beschränkt Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU bzw. des EWR ist und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Nach dem BREXIT ist die Möglichkeit zum Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten ausgeschlossen. Es erfolgt dadurch eine Bruttoversteuerung der Künstler- und Aufsichtsratsvergütungen.

Anwendung des Progressionsvorbehalts

Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt werden, unterliegen gem. § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt. Dies bedeutet, dass für die Bestimmung der Höhe des Steuersatzes diese freigestellten Einkünfte miteinzubeziehen sind. Bei positiven Einkünften erhöht sich dadurch der Steuersatz, mit dem das (nicht freigestellte) Einkommen zu versteuern ist.

Der Progressionsvorbehalt gilt u. a. nicht für Einkünfte, die aus einer in der EU bzw. dem EWR belegenen passiven Betriebsstätte stammen, oder für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen, wenn dieses in einem EU- bzw. EWR-Staat belegen ist.

Bei bestimmten aus Großbritannien stammenden Einkünften kommt es nach dem BREXIT somit nicht mehr zu einer Suspendierung der entsprechenden Gewinne und Verluste aus dem Progressionsvorbehalt. Positive Einkünfte aus einer in Großbritannien liegenden Betriebsstätte oder Vermietungseinkünfte unterliegen nach dem BREXIT grundsätzlich dem positiven Progressionsvorbehalt.

Bei aus Großbritannien stammenden Verlusten findet der negative Progressionsvorbehalt hingegen aufgrund der Verlustabzugsbeschränkung des § 2a EStG wohl keine Anwendung.

Wegzugsbesteuerung

Verzichtet eine natürliche Person, die in Deutschland mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht ins Ausland und hält diese zum Zeitpunkt des Wegzugs eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens 1 % im Privatvermögen, so gilt diese Beteiligung im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht als veräußert (§ 6 Abs. 1 AStG). Der fiktive Veräußerungsgewinn ist einkommensteuerpflichtig.

Bei Wegzug des Steuerpflichtigen innerhalb des EU-/EWR-Raums wird die geschuldete Steuer jedoch für einen unbegrenzten Zeitraum zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet.

Erfolgt ein Wegzug nach Großbritannien nach dem 31. Dezember 2020, so sind die Stundungsvoraussetzungen nicht gegeben und es kommt zu einer Sofortversteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns.

Besteht bereits aufgrund eines früheren Wegzugs nach Großbritannien eine Stundung, so bestimmt das Brexit-Steuerbegleitgesetz in dem neu eingeführten § 6 Abs. 8 AStG, dass es nicht allein auf Grund des BREXIT zum Widerruf der Stundung kommt. Andere schädliche Ereignisse dahingegen können zum Widerruf der Stundung führen: so beispielsweise, wenn der nach Großbritannien verzogene Steuerpflichtige die Anteile an eine andere in Großbritannien ansässige Person überträgt, oder wenn die Anteile in einen Drittstaat ohne Aufdeckung der stillen Reserven überführt werden.

2. Auswirkungen auf die Erbschaftsteuer

Verlust der Begünstigung für Betriebsvermögen

In Deutschland ist die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen mittels Schenkung oder Erbschaft erbschaftsteuerlich begünstigt. Die Begünstigung betrifft nicht nur inländisches Betriebsvermögen. Begünstigt ist auch die unentgeltliche Übertragung ausländischen Betriebsvermögens, vorausgesetzt, dass dieses zu einer EU-/EWR-Betriebsstätte gehört.

Ebenso ist auch die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei einer unmittelbaren Mindestbeteiligung des Erblassers bzw. Schenkers von mehr als 25 % begünstigt, wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU- oder EWR-Staat hat.

Mit dem BREXIT werden diese erbschaftsteuerlichen Begünstigungen im Verhältnis zu Großbritannien wegfallen.

Verlust der Begünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke

§ 13d ErbStG sieht für die Übertragung von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken mittels Schenkung oder Erbschaft vor, dass diese mit 90 % ihres Wertes bei der Steuerermittlung angesetzt werden. Voraussetzung ist hierbei u. a., dass

diese im Inland oder in einem EU- oder EWR-Staat belegen sind. Mit dem BREXIT wird diese Steuerbegünstigung entfallen.

Verlust der Begünstigung des Familienheims

Auch die Übertragung von Familienheimen ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a und 4b ErbStG steuerlich begünstigt. Voraussetzung ist allerdings auch hier, dass sich die Immobilien innerhalb der EU bzw. des EWR befinden.

Erhaltung des Status quo für Erwerbe vor dem BREXIT

Das Brexit-Steuerbegleitgesetz regelt im neuen § 37 Abs. 17 ErbStG, dass für Erwerbe bis Ende 2020 Großbritannien weiterhin als EU-Staat gilt. Dies erhält den Status quo für solche Erwerbe, was insbesondere bei Anwendung der Lohnsummenregelung praktische Bedeutung hat.

3. Auswirkungen auf die Gewerbesteuer

Auch im Rahmen der Gewerbesteuer kann es zu Auswirkungen durch den BREXIT kommen. § 9 Nr. 7 GewStG sieht eine Kürzung von Auslandsdividenden vom Gewerbeertrag vor, wenn die deutsche Gesellschaft an der ausländischen Tochtergesellschaft seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens zu 15 % beteiligt ist und die ausschüttende Tochtergesellschaft aktive Einkünfte gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG erbringt.

Im Verhältnis zu EU-Staaten ist dieser Aktivitätsnachweis nicht erforderlich. Zudem muss bei den EU-Gesellschaften, auf welche die Anlage 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie Anwendung findet, zu Beginn des Erhebungszeitraums eine Beteiligung in Höhe von mindestens 10 % vorliegen.

Nach dem BREXIT muss bei Ausschüttungen einer britischen Tochtergesellschaft an die deutsche Muttergesellschaft der Aktivitätsnachweis für die Tätigkeiten der Tochtergesellschaft erbracht werden. Zudem muss die Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens 15 % betragen.

In bestimmten Fällen ergeben sich Erleichterungen nach § 9 Nr. 8 GewStG.

4. Auswirkungen auf die Grunderwerbsteuer

Durch den BREXIT kommt es dazu, dass eine britische Limited mit inländischer Geschäftsleitung als OHG, GbR oder Einzelkaufmann behandelt wird. Damit dies nicht zu grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerben führt, stellt das Brexit-Steuerbegleitgesetz durch den neuen § 4 Nr. 6 GrEStG generell klar, dass es allein durch den Austritt Großbritanniens nicht zu einer Belastung mit Grunderwerbsteuer kommt.

Gemäß § 6a GrEStG wird für bestimmte grunderwerbsteuerbare Rechtsvorgänge, die innerhalb eines Konzerns aufgrund einer Umwandlung (z. B. Verschmelzung), einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage ausgelöst werden, die Grunderwerbsteuer nicht erhoben. Voraussetzung ist, dass der grunderwerbsteuerrechtliche Verbund i.S.d. § 6a GrEStG fünf

Jahre nach dem Rechtsvorgang aufrechterhalten bleibt. Um Bestandsschutz bei Umstrukturierungen im Konzern, die vor dem BREXIT erfolgten, zu gewähren, regelt der neue § 6a Satz 5 GrEStG, dass die Steuervergünstigung des § 6a GrEStG nicht allein deswegen entfällt, weil Großbritannien aus der EU austritt.

Die Begünstigung in § 6a GrEStG für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines anderen EU-Staates oder eines EWR-Staates wird jedoch nach dem BREXIT für Umwandlungen mit Beteiligung britischer Konzern-Gesellschaften entfallen.

5. Auswirkungen auf die Umsatzsteuer

Durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist das Umsatzsteuerrecht der EU-Mitgliedstaaten weitestgehend harmonisiert. Durch das Austrittsabkommen (Abkommen über den Austritt des Vereinigten Königreichs und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft) wurde eine Übergangsphase bis zum 31. Dezember 2020 vereinbart, in der die Mehrwertsteuersystemrichtlinie und damit das EU-Umsatzsteuerrecht in Großbritannien zunächst weiterhin anwendbar bleibt. Bis dahin wird es demnach weder für Warenlieferungen aus der EU nach Großbritannien und umgekehrt noch für Dienstleistungen Änderungen geben.

Sofern bis zum Ablauf der Übergangsphase keine entsprechenden Regelungen getroffen oder Lösungen gefunden werden, wird Großbritannien aus umsatzsteuerlicher Sicht ab dem 1. Januar 2021 zum Drittlandsgebiet und es entfällt für Großbritannien die Bindung an die Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Großbritannien kann sein Umsatzsteuerrecht neu und unabhängig von der EU gestalten.

Nach Ablauf der Übergangsphase werden aus EU-Sicht Lieferungen aus der EU nach Großbritannien, die bislang als innergemeinschaftliche Lieferungen zu beurteilen sind, zu Ausfuhrlieferungen und Lieferungen aus Großbritannien in die EU, die bisher innergemeinschaftliche Erwerbe sind, zu Einfuhren. Insoweit sind zoll- und außenwirtschaftsrechtliche Besonderheiten zu beachten sowie die Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer, Zöllen und ggf. weiteren Einfuhrabgaben. Dies gilt auch für eigene Waren, die von der EU nach Großbritannien und umgekehrt verbracht werden.

Darüber hinaus werden verschiedene EU-Regelungen, wie etwa die Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte oder die Versandhandelsregelung nicht mehr anwendbar sein. Auch bei Dienstleistungen können sich Änderungen hinsichtlich des Leistungsorts ergeben.

Weitere Einzelheiten sind unserem Newsletter „Ein bisschen Bye Bye: Der Brexit und seine umsatzsteuerlichen Konsequenzen“ vom 30. Januar 2020 zu entnehmen.

6. Auswirkungen auf Zölle

Innerhalb der EU gilt der Grundsatz des freien Warenverkehrs. Zölle werden innerhalb der EU nicht erhoben.

Bisher ist vollkommen unklar, wie sich die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Großbritannien und der EU nach Ablauf der Übergangsphase ab dem 1. Januar 2021 gestalten werden. Ein Zollabkommen mit der EU oder der Abschluss bilaterale Verträge mit den einzelnen EU-Staaten wären wünschenswert. Bei einem kalten BREXIT müssen bei Wareneinfuhren aus Großbritannien und Warenlieferungen nach Großbritannien die nach dem Unionszollkodex zwingenden Einfuhr- und Ausfuhrverfahren bzw. ggf. auch andere Zollverfahren zur Anwendung kommen.

D. Fazit und Handlungsempfehlung

Der BREXIT ist sowohl für Großbritannien als auch für die verbleibenden EU-Staaten ein hartes Stück Brot. Sowohl auf britische als auch auf deutsche Unternehmer und Privatpersonen werden nach Ablauf der Übergangsfrist steuerliche Nachteile zukommen. Unternehmen werden zudem mit veränderten Registrierungs- und Nachweispflichten und Formalien konfrontiert sein. Sowohl für britische als auch deutsche Unternehmen entstehen durch den BREXIT Kosten. Zölle und Einfuhrsteuern müssen gegebenenfalls an die Endkunden weitergegeben werden. Daher verwundert es kaum, dass britische Unternehmen vermehrt mit dem Gedanken spielen, sich in der EU niederzulassen.

Es bleibt im Interesse aller Beteiligten zu hoffen, dass das „Worst-Case-Szenario“, dass Großbritannien aus steuerlicher Sicht Drittland wird, nicht eintritt und eine für alle Beteiligten tragbare Lösung gefunden wird. Bis Ende 2020 wird Großbritannien noch wie ein EU-Staat behandelt, wobei diese Phase genutzt wird, um den zukünftigen Status Großbritanniens im Verhältnis zur EU weiter zu verhandeln. Es ist jetzt noch nicht erkennbar, wohin die Reise Großbritanniens und der EU letztendlich führen wird.

Wir können Ihnen aus Beratersicht derzeit nur empfehlen, die von uns in dieser Mandanteninformation beschriebenen und vom BREXIT betroffenen Regelungen im Hinblick auf Ihre Geschäftsprozesse zu überprüfen. Da diese Mandanteninformation nur die wesentlichen, jedoch nicht alle steuerlichen Auswirkungen des BREXIT beschreibt, empfehlen wir Ihnen, Ihre geschäftlichen Beziehungen zu Großbritannien zu identifizieren und im Hinblick auf die möglichen Auswirkungen des BREXIT überprüfen zu lassen. Dann können zielgerichtet die für Ihr Unternehmen relevanten Vorgänge angegangen werden, sobald sich weitere Regelungen mit Großbritannien abzeichnen.

Christian Hensell
Rechtsanwalt, Steuerberater
Partner

Melanie Strauß
Steuerberaterin

Friedrich Wamsler
Steuerberater
Partner